

PENALE TRIBUTARIO

La speciale tenuità non scrimina l'evasione di poco superiore alla soglia di punibilità

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

VERIFICHE FISCALI: CONTESTAZIONI IN TEMA DI TRANSFER PRICING, STABILE ORGANIZZAZIONE ED ESTEROVESTIZIONE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Nel 2015 il legislatore ha introdotto, con l'[articolo 131-bis c.p.](#), la **causa di non punibilità** per tenuità del fatto in ossequio ai principi di proporzionalità della pena e di economia processuale.

Tale disposizione prevede che, nei reati per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel massimo a cinque anni (ovvero la pena pecuniaria, da sola o congiunta con la prima), la punibilità sia esclusa qualora, per le **modalità della condotta** e per l'**esiguità del danno** (o del pericolo), l'**offesa** risulti di **particolare tenuità e il comportamento non risulti essere abituale**.

La giurisprudenza di legittimità ha confermato l'applicazione di tale istituto **anche ai reati tributari per i quali è prevista una soglia di punibilità**.

Con specifico riferimento ai reati di **omesso versamento**, la causa di non punibilità in commento è applicabile a tutte le fattispecie criminose, ivi incluse quelle in cui siano previste soglie al di sotto delle quali è esclusa la rilevanza penale.

In particolare, l'[articolo 10-bis D.Lgs. 74/2000](#) punisce chiunque **non versi**, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta, **ritenute** dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti, per un **ammontare superiore ad euro 150.000,00 per ciascun periodo d'imposta**.

Trattasi di una fattispecie criminosa dapprima **abrogata** e successivamente **reintrodotta** dal legislatore a causa del proliferarsi di episodi di mancato versamento delle ritenute certificate da parte dei soggetti tenuti a tale adempimento.

Il bene giuridico tutelato consiste nell'**interesse dello Stato alla puntuale percezione del**

tributo e, quindi, alla salvaguardia dell'interesse statale al prelievo fiscale.

La giurisprudenza di legittimità, sin dall'entrata in vigore delle disposizioni in commento, ha confermato l'applicazione della **causa di non punibilità** in relazione ad omissioni per un **ammontare vicinissimo alla soglia di punibilità**.

Già nella **sentenza n. 13218/2016**, la Corte di Cassazione aveva precisato che la particolare tenuità del fatto, nei reati tributari, risulta **applicabile solo se l'ammontare dell'imposta non corrisposta è di pochissimo superiore a quello fissato dalla soglia di punibilità**, atteso che l'eventuale tenuità dell'offesa non deve essere valutata con riferimento alla sola eccedenza rispetto alla soglia di punibilità prevista dal legislatore, bensì in rapporto alla condotta nella sua interezza, avendo dunque riguardo all'ammontare complessivo dell'imposta.

Sempre nello stesso anno, con la **pronuncia n. 13681** resa a **Sezioni Unite**, il Supremo Consesso aveva enunciato il principio in base al quale **non sussiste in astratto un'incompatibilità tra la causa di non punibilità della particolare tenuità del fatto di cui all'[articolo 131-bis c.p.](#) e la presenza di soglie di punibilità all'interno della fattispecie tipica**, anche nel caso in cui, al di sotto della soglia di rilevanza penale, vi sia una fattispecie che integra un illecito amministrativo.

La Corte di Cassazione ha di recente affrontato la questione inerente la sussistenza o meno dell'esclusione della punibilità per **particolare tenuità del fatto** con riferimento agli scostamenti rispetto alla soglia di punibilità in caso di **omesso versamento di ritenute dovute o certificate** di cui all'[articolo 10-bis D.Lgs. 74/2000](#).

Dopo essere stata dichiarata la **non punibilità** di un **amministratore unico di S.r.l.** per particolare tenuità del fatto ai sensi dell'[articolo 131-bis c.p.](#) in ordine al **reato di omesso versamento di ritenute dovute o certificate** per gli anni 2012 e 2013, il **Procuratore della Repubblica di Urbino** deduceva l'inosservanza dell'[articolo 131-bis c.p.](#) limitatamente al **capo b) dell'imputazione**, laddove il mancato versamento era superiore al 10% dell'importo soglia e sosteneva, inoltre, che il giudice di prime cure si fosse astenuto dall'analizzare tutte le voci di valutazione della gravità del reato in base all'[articolo 133 c.p.](#)

La Suprema Corte, dunque, nella [sentenza n. 2901 del 25.01.2021](#), richiamando quanto affermato nelle pronunce già citate, ha puntualizzato le modalità attraverso le quali deve svolgersi il giudizio sulla **tenuità del fatto**.

Esso richiede «una **valutazione complessa che ha ad oggetto: le modalità della condotta, l'esiguità del danno o del pericolo da essa derivante, il grado della colpevolezza, ovvero quei requisiti di minima offensività che giustificano la deroga alla, altrimenti doverosa, applicazione della risposta punitiva dello Stato alla loro commissione**».

L'eventuale particolare tenuità del fatto, dunque, ad avviso della Corte, deve essere considerata in rapporto alla **condotta nella sua interezza**, potendo intervenire ulteriori e

diversi elementi ostativi, essendo necessaria, in ogni caso, una **valutazione globale della fattispecie**.

In conclusione, con tale pronuncia è stato stabilito che **il giudice non è tenuto ad assolvere per speciale tenuità del fatto quando il contribuente abbia superato di poco la soglia di punibilità dell'evasione**. Affinché possa essere verificata l'entità effettiva del disvalore devono essere prese in considerazione, infatti, tutte le peculiarità della concreta fattispecie.